

## İLERİ MALİYET YÖNETİM YAKLAŞIMI OLARAK HEDEF MALİYETLEME

Yrd.Doç.Dr.Durmuş ACAR\*

### ÖZET

*Hedef maliyetleme çoğu Japon ve Amerikalı işletmeler tarafından maliyet yönetim aracı olarak çok etkin bir şekilde uygulanan bir yöntemdir. Yöntem, işletmelerin kısa vadeli kâr amacından ziyade uzun vadeli pazar payını artırma amacı ve maliyet, zaman ve kalite hedeflerini aynı anda gerçekleştirmesi gerektiği esası üzerinden hareket etmektedir. Anılan hedeflere ulaşmada ise modern yönetim tekniklerinden ve yönetim muhasebesi araçlarından yararlanır. Bu araçlardan biri de 70'li yıllarda Japonya'da ortaya çıktığı bilinen ve geleneksel maliyetlemeden farklı olarak, ürünün dizaynını, üretimini ve özellikle de pazara yönelikliğini temel alan hedef maliyetlemedir. Bu makalede hedef maliyetleme teorik anlamda açıklanmaya çalışılmıştır.*

*Hedef Maliyetleme, Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Tam Zamanında Üretim Maliyetlemesi, Müşteri Analizi Oryantasyonları.*

### GİRİŞ

İleri maliyet yönetim yaklaşımı olarak hedef maliyetleme; işletmelerin üretim süreçlerini, maliyet bilgilerinin dağılımı, etkinliği, muteberliği ve işletme karar süreci içinde maliyetlerin öneminin anlaşılmasını sağlayan bir mekanizmadır. Bu yaklaşım, yöneticilerin karar almak için kullandıkları maliyet bilgilerinin zamanlaması, uygunluğu, kapsamı ve kalitesinin değerini arttırmaktadır. Doğru ve uygun maliyet bilgilerine sahip olmak promosyon ve reklam, üretimin yeniden dizaynı veya rasyonelizasyonu ve sermaye harcamaları gibi bir işletmenin birçok alanlarında ortaya çıkan ve tabiatı icabı her biri taktiksel ve stratejik kararlar olabilir.

Güvenilir maliyet bilgileri aynı zamanda, üretim planı, stok seviyesi, makine ve teçhizat alımı ve yenilenmesi gibi uygulamalı kararların da değerini artırır. Benzer şekilde, birçok farklı örgütsel fonksiyon ve farklı yönetim seviyelerinin kararları içinde, kısacası bir örgütün her aşamasında istenen maliyet bilgilerinin önemi yadsınmaz.

Aşağıda işletmelerde, global rekabet ve teknolojik yeniliklerden kaynaklanan değişimler süreci ile birlikte ortaya çıkan; maliyet yönetim kavramıyla birlikte anılan ve işletmelere entegrasyonu ile stratejik kararların alınmasını kolaylaştıran hedef maliyetleme teorik anlamda ele alınacaktır.

### 1. HEDEF MALİYETLEMENİN TANIMI VE KAPSAMI

Günümüzde Japon Firmaları tarafından çok yaygın bir şekilde kullanılan Avrupa ve Amerika firmaları arasında da kullanımı gittikçe popüler hale gelen ve yeni ürünlerin kârlılığını temin etmek için kullanılan hedef maliyetleme "ürününün tahmin edilen satış fiyatında arzulan kârlılığı temin edebilmek amacıyla belirli işlevleri ve

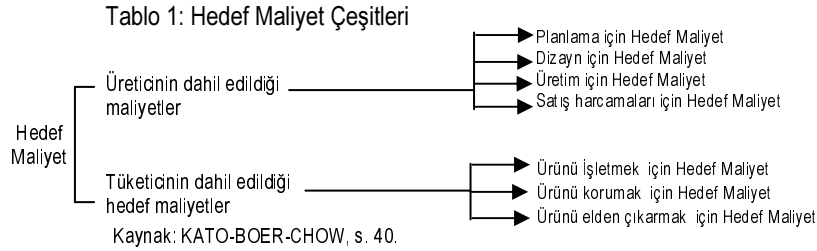
\* Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

kalitesi ile üretilmesi yoluyla bir ürünün maliyetinin belirlenmesini amaçlayan yapısal bir yaklaşımdır” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup>

Bu tanım hedef maliyetlemeyi ürünün kalite ve fiyat işlevine bağlamaktadır. Hedef maliyetlemede, fiyat bilgisi kullanıldığından müşterinin kalite ve mevsimlik gereksinimleri de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu bağlantı olmadan hedef maliyetleme sürecinde bir baskı olmaz ve ürünün kabul edilebilir kalite ve işlevsellik seviyelerinde üretimini gerçekleştirecek maliyetten çok daha düşük bir hedef maliyet ortaya çıkabilir. Kısaca hedef maliyetleme ürün kalitesi ve işlevselliği ile ilgili baskıları mutlaka hesaba katmalıdır.<sup>2</sup>

Hedef maliyet çoğu kez dış piyasa faktörleri tarafından belirlenir. Bu faktörleri de dikkate alan koşullarda pazarlama yönetimi tarafından planlanan ve ortaya konulan hedef fiyatlar öyle bir seviyede tutulmalıdır ki arzulan pazar payına ve satış hacmine ulaşılabilsin. Bu durum da arzulan doğrultuda saptanan kâr marjı ve pazar payı hedefi en yüksek üretim maliyetini saptamakta da kullanılır.<sup>3</sup>

Japonya'da büyük imalat işletmelerinin % 80'den fazlasının benimsediği hedef maliyetleme yönteminde iki önemli adım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi; ürünün hedef fiyatını ve hedef kâr marjını bulabilmek için hedef maliyetin belirlenmesidir. İkincisi ise; hedef maliyeti kısım ve hammadde seviyesine kadar indirmek ve böylece dışardan elde edilecek birimlerin fiyatını belirleyebilmektir. Diğer bir ifade ile hedef maliyet; yeni bir ürünün planlama, dizayn ve üretim hazırlık aşamaları boyunca ulaşılabilecek bir maliyet olup; ürünün yapısı ve özellikleri ile ilgili tartışmaları da içerir. Bu bakış açısı ile hedef maliyetleme iki yönden ele alınabilir. Bunlardan birincisi; planlama, dizayn, geliştirme, üretim ve satış maliyetlerini içeren ve üretici tarafından yapılan maliyetler, ikincisi ise; koruma, işletme, elden çıkarma gibi tüketici tarafından yapılan maliyetlerdir. Ayrıca mevcut uygulamalarda hedef maliyet, üreticinin bakış açısı ile de ele alınmaktadır. Ancak gelecekte hem üreticinin ve hem de tüketicinin maliyetleri ürünün rekabetsel başarısı açısından önemli olacaktır.<sup>4</sup> Yeni bakış açısına göre oluşturulacak hedef maliyetin çeşitleri aşağıdaki gibidir:



<sup>1</sup> Mohamed E. BAYOU -Alan REINSTEIN, "Target Costing for Cost-Plus Pricing Companies", **Journal Of Cost Management**, Vol. 11, No. 5 (September/October 1997), s. 30; R. Don HANSEN - M.Maryanne MOWEN, **Cost Management Accounting and Control**, South-Western College Publishing, Ohio, 1995, s. 587.

<sup>2</sup> Charles T. HORNGREN-George Datar FOSTER, Srikant, **Cost Accounting, A Managareial Emphasis**, Englewood Cliss, New Jersey, Prentice Hall, 1994, s. 447.

<sup>3</sup> Collin DURRY, **Managemenet and Cost Accounting**, Tomson Sussines Press Compang, Boston USA, 1996, s. 333.

<sup>4</sup> Yufaka KATO -G. BOER-W. CHOW, "Costing: An Integrated Management Process", **Journal of Cost Management**, (Spring 1995), s. 39; John Yee LEE, **Use Target Costing to improve your bottom eine**, <http://Luca.Com/Cpjournal/old/14979931.htm>. 24.12.1998.

Hedef maliyetleme de bir ürünün hedef maliyeti hedef satış fiyatından hedef kâr marjının çıkarılması ile bulunur.<sup>5</sup> Yani;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef fiyat} - \text{Hedef marjin'dir.}$$

Hedef fiyat, ürün planlaması için yapılan pazar analizleri yardımıyla belirlenirken; hedef marjin de şirket kâr beklentileri, tarihi sonuçlar, rekabet analizleri ve bazen de bilgisayar simülasyonları ile belirlenir. Kısacası hedef maliyetleme; üretim için arzulan maliyetlerin belirlendiği geleneksel "maliyet artı" yaklaşımlarından farklıdır. Geleneksel yaklaşımda ürünün maliyeti değil beklenen kâr marjı bağımlı değişkendir. Bu yaklaşımda kâr marjı;

$$\text{Beklenen Kâr Marjini} = \text{Hedeflenen Satış Fiyatı} - \text{Beklenen Maliyet}$$

şeklinde formüle edilebilir. Buradaki ürün maliyeti sadece beklenmemekte; ayrıca hedeflenmektedir. Çünkü ürün işlevselliğini yerine getirecek şekilde dizayn edilmiş ve ürünün maliyeti bundan sonra belirlenmiştir. Maliyet artı yaklaşımında ürünün tahmin edilen satış fiyatı bağımlı değişken olup;

$$\text{Hedef Satış Fiyatı} = \text{Beklenen Maliyet} + \text{Beklenen marjin,}$$

şeklinde ifade edilmektedir.

Bu yaklaşımda fiyat sadece hesaplanan bir figür olmaktadır. Her iki yaklaşım içinde ürünü dizayn edenlerin ulaşacakları bir maliyet hedefi bulunmamaktadır. Bunun yerine dizayn ettikleri ürünün maliyetini minimize etmeleri beklenmektedir. Hedeflenen maliyet aynı zamanda ürünün minimum maliyeti ise; o zaman ürün maliyeti için belirlenen hedefler aynı olabilmektedir.

## 2. HEDEF MALİYETLEMENİN MALİYET DİSİPLİNİ İÇİNDEKİ YERİ

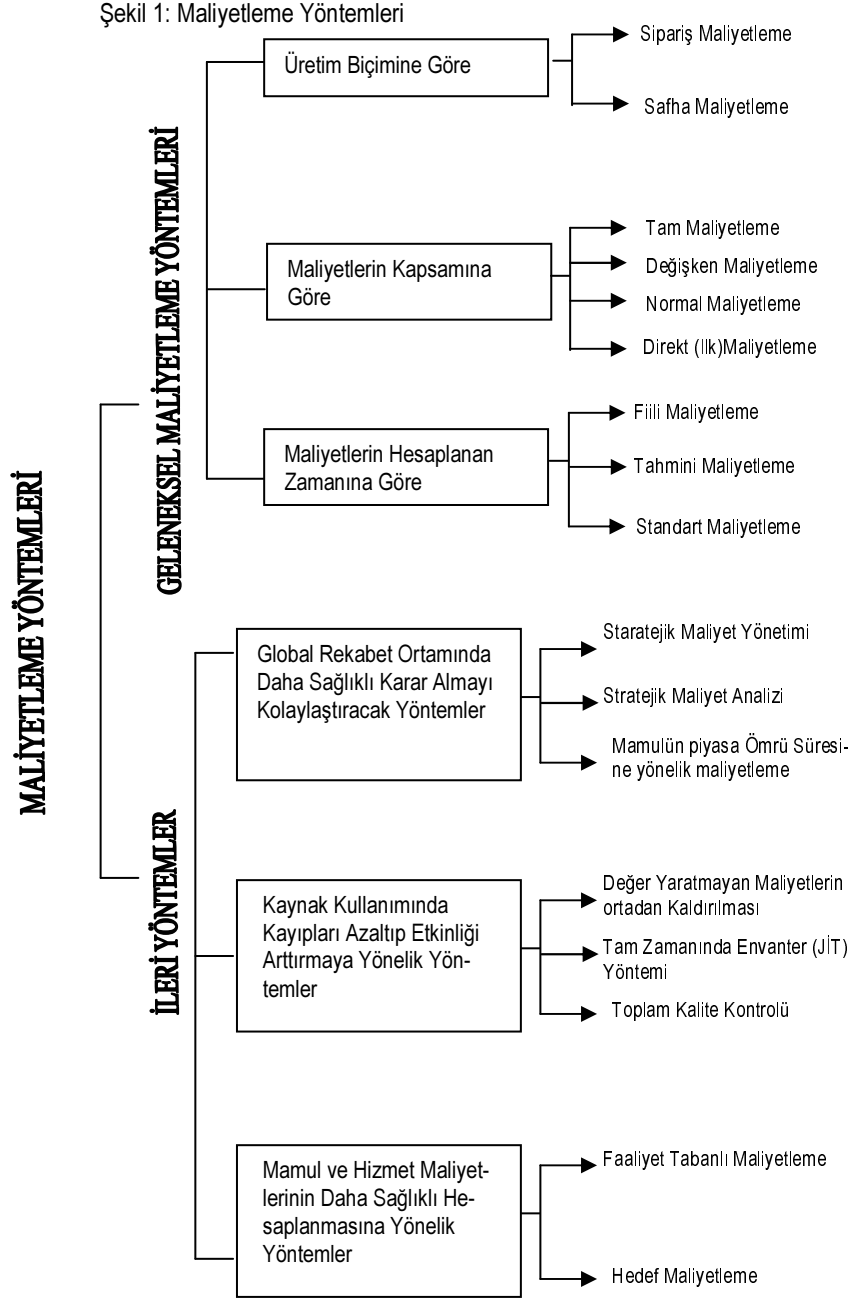
Üretim işletmelerinde üretilen mamüllere "hangi giderler", "ne zaman" ve "nasıl" yüklenecektir sorularını yanıtlayan geleneksel anlamda üç grup halinde karşımıza çıkan maliyet yöntemlerinin; bir araya getirilmesi ile oluşturulan maliyet sistemi, mamullerin cinsine olduğu kadar, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim tekniğine de sıkı sıkıya bağlıdır.

Geleneksel maliyet sistemlerinin oluşturan maliyet yöntemlerinin yanı sıra, dünyadaki ekonomik ve teknolojik alanlarda son yıllarda ortaya çıkan hızlı gelişmeler, maliyet yönetimi başlığı altında bazı yeni maliyet hesaplama yöntemlerini de beraberinde getirmiştir.

Gerek geleneksel anlamda kullanılan ve gerekse son yıllarda ortaya çıkan maliyet ve maliyet sistemini oluşturan hesaplama yöntemleri aşağıdaki gibi şematize edilebilir.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Fisher OSEPH, "Implementing Target Costing", *Journal of Cost Management*, Vol. 9, No. 2(Summer 1995), s. 51.

<sup>6</sup> Şekil M.Selçuk USLU, *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*, Ankara 1991, s. 189 ve Nasuhi BURSAL-Yücel ERCAN, *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Ya. No. 888, s. 393-397. yararlanılarak oluşturulmuştur.



Kaynak : USLU, s. 189; BURSAL, s. 393.

Şemada yer alan hedef maliyetleme “amaçlara yönelik yönetim” olarak 70’li yıllardan beri bilinen ve daha çok mühendisliğe dayanan bir yöntemdir. Yöntem, çok

çeşitli mamulü; birçok parçayı birleştirecek nispeten ufak partiler halinde üreten; sanayi kollarında mamullerin planlama ve dizayn aşamalarında kullanılır.

Üretim biçimine göre, maliyetlerin kapsamına göre ve maliyetlerin hesaplanma zamanına göre ortaya çıkan maliyetleme yöntemleri ve ileri yöntemler gruplarından en az bir yöntemin yer aldığı yöntemler biraraya getirilerek maliyet sistemi oluşturulur. Örneğin;

*Sipariş Maliyetleme + Tam Maliyetleme + Standart Maliyetleme + Mamulün Piyasa Ömrü Süresine Yönelik Maliyetleme + JIT + Hedef Maliyetleme* gibi.

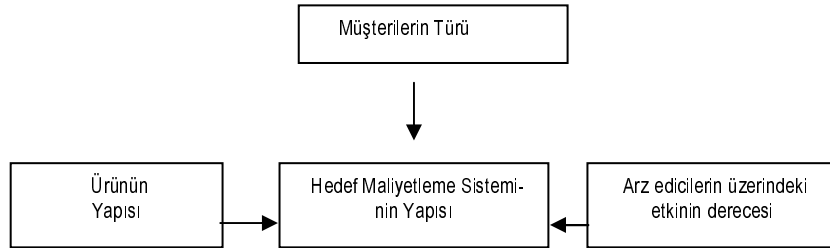
### 3. HEDEF MALİYETLEMİYİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Hedef maliyetlemenin hedeflerinden birincisi ürünün işlevselliğini yönetmek ve ürünün hedef maliyetinde üretilmesini sağlamaktır. İkincisi ise, firmanın arz edicilerine yönelik bir fiyat indirme baskısı uygulamaktır. İşlevselliğin sürekli arttığı ve fiyatların düştüğü veya yerinde saydığı bir piyasada, rekabet değişken tüketici tercihleri ile birleştiğinde ürünlerin karmaşık yapısı firmaları tüketicinin ihtiyaç duyduğu işlevselliği belirlemeye zorlamaktadır. Satış fiyatı öncelikle ürünün işlevselliği ve tüketici beklentileri ile belirlenmektedir. Yani, müşteri beklentileri işlevselliği; işlevsellik de fiyatı belirlemektedir.

Bu formülasyonda, fiyat ve işlevsellik arasındaki ilişki karmaşık bir yapıdadır ve hedef maliyet sisteminin merkezi odağı durumundadır. Bu ilişki çoğu zaman çok sayıda problem yaratabilmektedir. Fakat firmalar bu problemleri, ürünle ilgili hedef maliyetleri belirlerken en yüksek satışı sağlayacak değişiklik için hedef maliyet belirlemek yolunu tercih ederek basitleştirmektedirler. Sistemde en yüksek satış, müşteri hakkındaki mevcut bilgiler, firmanın gelecekte tahmin edilen ürün karması ve firmanın uzun dönemli hedefleri göz önünde bulundurularak belirlenmelidir.

Fiyat, maliyet, kâr öğelerini dikkate alarak oluşturulacak olan hedef maliyetleri etkileyen faktörler aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

Şekil 2: Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler



Kaynak: Karlos A ARTTO, "Life Cycle Cost Concepts and Methodologies", *Journal of Cost Management*, Vol. 8, No. 3(Fall 1994), s. 29.

Şekilde de görüldüğü gibi; müşterinin türü, ürünün yapısı ve arz edicilerin hedef maliyetleme üzerindeki etkisi hedef maliyetleme sisteminin yapısını belirlemektedir.

Kâr amacı gütmeyen işletmelerde de kullanımı artmakta olan hedef maliyet sisteminin oluşturulması ve işleyişine geçmeden önce söz konusu yaklaşımın anlaşılmasını kolaylaştırması bakımından hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler hakkında aşağıdaki bilgileri vermekte yarar görmekteyiz.

### 3.1. Ürün Yapısı

Üretilen ürünün yapısı sistem açısından önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü ürünün maliyeti, karmaşıklığı ve dizayn süresi arttıkça, hedef maliyetleme sistemi daha da önemli ve karmaşık hale gelmektedir. Önem ve karmaşıklıkta artışın bir anlamı vardır. Çünkü bunlar arttıkça potansiyel tasarruflar daha büyük olmakta ve formel sistemlerin daha büyük sonuçlara ulaşma ihtimali doğmaktadır.

Hedef maliyetleme sistemlerinin geliştirilmesinde zaman unsuru ile sermaye yoğunluğu arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur. Örneğin; yüksek oranda sermaye yoğun üretim gerçekleştiren Nissan ve Komatsu şirketlerinin geliştirilmiş hedef maliyetleme sistemlerini oluşturmaları 4 yıl alırken; daha az gelişmiş olan Olympus ve Topcan firmalarınınki 18 ay almıştır. Görüldüğü gibi büyük işletmelerde uzun ve daha karmaşık ürün geliştirme döngüleri işletmelerin değer mühendisliği programlarına sıkı sıkıya bağlı hedef maliyetleme sistemleri ile sonuçlandığından daha uzun süre almaktadır. Uzun geliştirme döngüleri aynı zamanda; belirlenen ilk hedef maliyetlerin tam olarak kesin olmadığı anlamına da gelmektedir. Kısa ürün geliştirme döngüleri ise daha az gelişmiş hedef maliyetleme sistemleri ile sonuçlanmaktadır. Bununla beraber ilk veya orta kademede belirlenen hedef maliyetler, model hedef maliyetleme sisteminin dışına pek çıkmamaktadır. Çünkü kısa geliştirme döngüleri, ürünlerin işlevselliğini hızlı bir şekilde artırdığından, hedef maliyetleri elde etme zamanını düşürmekte ve işletmeler rakipleriyle daha kolay rekabet edebilmektedir.<sup>7</sup>

Sermaye yoğun yatırımlar açısından daha küçük bir işletme olan Sony hedef maliyetlemeyi oluştururken kârlılığını büyük oranda etkilemeyen benzer özellikli farklı modellerden dolayı, daha az çaba sarf etmektedir. Bu şirketteki kısa geliştirme döngüsünde şirket satış hacmini, satış fiyatını ve üretim maliyetini çoğunlukla son yılın modelleri ile benzerlik taşıyan ve tahminde başlangıç teşkil eden eski ürünleri esas alarak daha kolay tespit edebilmektedir. Çünkü yeni ürün bir önceki yılın ürününe ikame için dizayn edilmekte ve yeni ürünün başarısındaki en iyi gösterge benzer özellikler taşıyan önceki ürünün satış fiyatı ve satış hacmi olmaktadır.

### 3.2. Müşteri Türü

Hedef maliyetlemede hizmet verilen müşterinin türü sistemin işleyişinde önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü, maliyet fiyat, kâr öğelerine göreceli olarak önem veren ve hangisine önem verileceğini gösteren müşterinin kendisidir. Eğer müşteri kamuysa ve ürünü değişik testlere tabi tutuyorsa ürünün maliyeti içindeki dizayn maliyeti çok kritik hale gelmektedir. Dolayısıyla kamu için üretimde bulunan işletmelerin hedef maliyetleme sistemlerinin müşteri analizi oryantasyonları fazladır. Yani bu tip işletmeler müşterinin tercihlerini gözönünde bulundurur ve bunu maliyetlere aksettirirler. Eğer müşteri işlevsellikten daha çok kaliteye önem veren bir ticari alıcı ise onun açısından dayanıklılık önem taşımakta ve işlevselliğinin fazla olması pek anlam ifade

<sup>7</sup> M.D. SHIELDS-S.M. YOUNG, "Managing Product Life Cycle Costs", *Journal of Cost Management* (Fall, 1991), s. 48.

etmemektedir. Bu tür müşterilere hitap eden işletmelerin hedef maliyetleri ve sistemleri müşteri analizinden ziyade maliyet indirimi üzerinde yoğunlaşmaktadır.

### 3.3. Genel Yönetim Düşünceleri

Hedef maliyet belirlenirken göz önünde tutulması gereken diğer bir faktör de genel yönetim düşünceleridir.

Genel yönetim düşüncelerinde bir hedef maliyet saptanmadan hedef maliyetin aşağıda belirtilen beş aşaması belirlenmelidir.<sup>8</sup> Bu belirlemede ilk olarak; yeni ürünün planlama ve dizayn aşamaları, üretim maliyetleri, satış harcamaları, müşteri maliyetleri gibi faktörlerin hangileri hedef maliyetlemelerin içinde yer alacaktır; o tespit edilir. İkinci olarak; tam, direkt veya değişken maliyetlerden hangisinin seçileceği belirlenmelidir. Üçüncü olarak; hedef maliyetin ne kadar sıkı belirleneceği ifade edilmelidir. Örneğin:

- Hedef maliyetin teorik seviyesi (etkinliğin en yüksek standardı ve dolayısıyla en zor başarılacak olanın tahmini),
- Beklenen seviye (teorik seviyeye ulaşamayan; ancak, ortalama performanstan daha iyinin tahmini),
- Ortalama seviye (endüstrinin ortalama performans seviyesinin tahmini) saptanmalıdır.

Dördüncü olarak; beklenen üretim hacmi, üretim zamanı ve hızı ile maliyet indirimlerinin şekline karara verilmelidir. Son olarak pilot üretimin maliyeti, ilk yılın üretimin maliyeti ve esas üretim çalışmaları boyunca oluşacak ürün maliyeti gibi hedef maliyetin dayandığı temel esaslar oluşturulmalıdır.

Hedef maliyet oluşturulurken yukarıda belirtilen beş husus her spesifik göz önünde bulundurulmalıdır.

### 3.4. Özel Ürün ve Durum Analizi

Hedef maliyetin gerçekçi bir şekilde belirlenebilmesi, ürün türü ile üretim koşullarına da bağlı olmaktadır. Üretilmesine karar verilen özel bir ürün için geliştirilen özel planlama ve dizayn ekibinin özellikleri, ekiplerin ne kadar tecrübeli olduğu, planlamaya katılan kişi sayısı, planlama programı, ürünün yeniliği de göz önünde bulundurulması gereken hususların arasında gelmektedir. İlave olarak mevcut planlamada amaçlanan teknoloji, dizayn ve üretim aşamaları da hedef maliyetlemenin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Benzer şekilde hedef maliyetleme örgütü mevcut üretim sistemi tipine de bağlı olabilmektedir.<sup>9</sup>

## 4. HEDEF MALİYETLEMENİN OLUŞTURULMASI VE İŞLEYİŞİ

Mamulün yaşam boyu süresince oluşacak maliyetlerinin yönetimini amaçlayan hedef maliyetlemenin oluşturulması ve işleyişi aşağıdaki gibidir.

### 4.1. Oluşturulması

Planlama ve dizayn safhasında hedef maliyet ürünün üretim maliyeti için hedef maliyet, dağıtım için hedef maliyet, müşteri maliyetleri için hedef maliyet olmak

<sup>8</sup> Carey C. CURTIS, **Target Costing**, Chicago Irwin, USA, 1997, s. 230.

<sup>9</sup> CURTIS, s. 232.

üzere çeşitli hedef maliyet türleri bulunmakta olup; bunların oluşturulmasındaki temel yaklaşım aynıdır.

Hedef maliyeti oluşturmada üç temel metot kullanılmaktadır.<sup>10</sup> Bunlardan birincisi; rakiplerin ürünlerinin fiyatlarına göre belirlenen çıkarma metodudur. Bu metot da hedef maliyet piyasa fiyatından geriye doğru giderek oluşturulmaya çalışılır. Sonuçta gerçekleştirilmesi zor bir hedef maliyeti ortaya çıkabilir. Yani firmanın var olan teknoloji ve arzedicileri ile bu sonuca ulaşması mümkün olmayabilir.

İkinci metot; mevcut teknolojinin türüne ve şirketin kendisinin ve arz edicilerinin geçmiş maliyet bilgilerine dayanan toplama metodudur. Bu yöntemle normal olarak sonuca çabuk ulaşılabilir. Çünkü sonuç zaten firmanın ve arz edicilerinin yaptıkları işlemlerin toplamından ibarettir. Toplama metodu çok içe dönüktür ve pazar koşullarını dikkate almaz. Bu metot da ayrıca pazarda rekabet edemeyecek bir maliyet hedefi de ortaya çıkabilir.

Üçüncü metot ise; toplama ve çıkarma metodunun karışımından oluşan birleştirilmiş bir metottur. Üst yönetimin etkin liderliği altında bu iki metot birleştirilir ve sonuçta ortaya çıkan hedef maliyet şirket için bir yönetim kılavuzu haline gelir. Bu metot pratikte bir çok problemi ve tartışmayı ortadan kaldırır.

Hedef maliyetle ilgili kullanılmakta olan her bir teknikle ilgili ayrıntılı bilgi aşağıda verilmiştir.<sup>11</sup>

#### 4.1.1. Çıkarma Metodu

Çıkarma metodu ile hedef ürün maliyeti belirlemedeki temel faktör rakip firmaların koyduğu fiyatlardır. Bu yöntemde;

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Satış Fiyatı} - \text{Beklenen Kâr'dır.}$$

Hedef maliyetin türü beklenen kâr'ın türüne göre değişir. Örneğin; beklenen kâr gayri safi kâr ise; hedef maliyet tam maliyettir. Beklenen kâr sadece katkı payı ise; hedef maliyet sadece ürünün değişken maliyetlerini içerir. Pratikte daha çok tam maliyet uygulanmaktadır.

Tam maliyeti esas alan hedef maliyet aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Fiyat} - \left[ \text{Fiyat} \times \frac{\text{Brüt Kâr}}{\text{Satışlar}} \right]$$

Bu yöntemde fiyat beklenen rekabet ve belirli pazarlarda gelecekte beklenen durumlar göz önünde bulundurulduktan sonra belirlenir. Bu nedenle; tahminin geçerli olması için, çok ayrıntılı pazar bilgisi, yeni ürünün beklenen fiyatının çok değişken olması ve mevcudun farklılaşması ile ilgili uzman kişilerin görüşleri istenir. Bununla beraber, pazar hakkındaki gelecekteki beklentilerin tahmini, yönetim muhasebesi bilgi sistemi ile anonimdir. Yeni ürünün brüt kâr/satışlar oranı belirli ürünlerin gelecekte beklenen brüt kâr oranını temsil etmelidir.

<sup>10</sup> JOSEPH, s. 54.

<sup>11</sup> Bkz. Masayasu TANAKA ve Diğerleri, **Contemporary Cost Management**, Chapman end Hall, USA, 1996, s. 43-47.



Bu tür bir hedef maliyeti hesaplarırken iki nokta göz önünde tutulmalıdır. Bunlardan birincisi, ürünün bu formülde belirlenen gelecekteki beklenen brüt kâr'ının, ürün grubunun brüt kâr'ına ve aynı zamanda şirketin gelecekteki brüt kâr'ına bağlı olmasıdır. Yani gelecekte beklenen brüt kâr'ın şirketin finansal planlarına da uyumlu olması gereği vardır. İkincisi; bu hedef maliyet, piyasa perspektifinden de hazırlanmış olsa dahi, pratikte iç maliyet tahmin sistemleri tarafından bir ölçüde uyumlaştırılabilmektedir. Bu çerçevede pazarı esas alan hedef maliyetle iç maliyet sistemlerinin karşılaştırılabilir olması önemlidir. Bununla birlikte uygulamada çok farklı örnekler vardır.

#### 4.1.2. Toplama Metodu

Toplama metoduna göre hedef maliyet oluşturulurken iç faktörler ve kapasite ögesinden hareket edilir. Bu yöntem, teknolojik seviye, üretim planı ve makineler, dağıtım tarihi, üretim hacmi ve işletme stratejisini de kapsar. Toplama metoduna göre hedef maliyet oluşturulurken üç yol kullanılır.

##### 4.1.2.1. Benzer Ürünlerin Esas Alınması

Bu yöntemde hedef maliyet benzer ürünlere veya benzer parça bloklarına göre belirlenir. Bu maliyete kısaca bir önceki davranışı tekrar ederek veya son performansı kolayca geliştirerek ulaşılabilir. Bu tür bir hedef maliyet daha önceki üretim tecrübelerinden çıkan maliyet verilerine göre ortaya çıkar.

Bu yolla hedef maliyet belirlemenin üç temel adımı vardır. Birinci adımda; benzer ürünlerin gerçek maliyetleri, normal olmayan maliyetleri dışarıda bırakacak ve üretim hacmi ve enflasyon gibi faktörleri de hesaba katacak şekilde uyarlanmaktadır. İkinci adımda; hedef maliyet, ürün grubu veya hatlarının uyumlaştırılmış gerçek maliyetlerine bağlanmaktadır. Üçüncü adımda ise; hedef maliyet, geçmiş performans da gelişme kaydedecek şekilde belirlenmektedir.

##### 4.1.2.2. Dizayn Özelliklerinin Esas Alınması

Hedef maliyetini ürünün çok önemli dizayn özelliklerini esas alarak belirlerken, faktör analizi ve regresyon analizi gibi istatistiksel teknikler de kullanılmaktadır. En kolay yaklaşım, normal gerçek maliyet ile dizaynın spesifik özelliklerinden biri arasında ilişki bulup; benzer ürünlerde geçmişteki verileri kullanma yaklaşımıdır. Bu ilişki aşağıdaki basit regresyon eşitliği ile ifade edilebilir.

#### Hedef Maliyet=a+bx

Burada a ve b sabitler; x ise, dizaynın diğer en önemli değişken özelliğini temsil etmektedir. Uygulamada ispat edilmiş çok yararlı bir ilişki de;

$$\text{Hedef Maliyet} = a \left( \frac{X_1}{X_2} \right)^n \text{ ile ifade edilmektedir.}$$

Burada a sabit,  $X_1$  dizaynın en önemli eski özelliği ve  $X_2$  dizaynın yeni özelliği olmaktadır. Uygulamada n ise yaklaşık 0,6 veya 0,7 bulunmuştur. Ekstra fonksiyonların da dahil edildiği başka bir denklem ise şöyledir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Ana Fonksiyonların Maliyeti} \times \left[ 1 + \frac{\text{Ekstra Fonksiyonların Sayısı}}{\text{Mevcut Fonksiyonların Sayısı}} \right]$$

#### 4.1.2.3. Yeni Yaklaşımların Esas Alınması

Bu metot, ürün dizaynının bazı temel fonksiyonlarının veya bazı temel boyutlarının, işletmenin daha önce kullanmadığı yeni bir yaklaşıma ulaştığı bir süreçte kullanılmasını içermektedir. Bu durumda yeni yaklaşım maliyetlerde uygun bir düşüş imkanı veriyorsa kullanımı uygun olmaktadır.

Yeni hedef maliyetin mevcut hedef maliyetinin % 70'i kadar olması, genel bir kabul görmektedir. Japonya'da bu oran yaklaşık % 50'dir.

#### 4.1.3. Birleştirilmiş Metot

Birleştirilmiş metot, toplama metodu (mevcut teknoloji ve yeterliliklere bağlı) ile çıkarma metodunu (pazar yaklaşımına bağlı) birleştirmektedir. Bu metot toplama ve çıkarma metodlarının sonuçlarının elde edilmesinden sonra yapılacak bir müzakere sürecini de içermektedir. Birleştirilmiş metot da toplama metodu daha önemli bir rol oynamakla beraber söz konusu metodun her iki metodun birleştirilmiş şekli olduğu ve daha uzun vadeli bir bakış açısından bir hedef maliyet verdiği gözardı edilmemelidir.

Bu yöntemde müzakerelere katılan her kişi değişik fonksiyonel alt yapılardan gelmektedir. Bu müzakereler teşvik müzakereleri olmasına rağmen; bunlarda konsensüs sağlamak pek mümkün olmamaktadır. Eğer konsensüse ulaşmada birkaç anlaşmazlık noktası kalmışsa; hedef maliyetle ilgili nihai kararı tepe yönetimi verir. Bu şekilde oluşturulan hedef maliyet yöntemi önemli bir motivasyon unsuruna da sahip bulunmaktadır.

#### 4.2. İşleyişi

Hedef fiyat-hedef maliyet adı da verilen bu strateji şu aşamalardan oluşmaktadır:<sup>12</sup>

- Mamulün tüketicilerin ya da muhtemel müşteri grubunun beklentilerini tatmin edecek şekilde dizaynı,
- Rakiplerin fiyatlarını ve müşteri grubunun ödeme arzu ve gücünü araştırarak ya da gözleyerek hedef satış fiyatının saptanması,
- Satış fiyatından arzu edilen kâr marjını çıkararak hedef maliyetin hesaplanması,
- Mamul tasarımı aşamasından satış sonrası hizmetlere kadar, mamulle ilgili her işletme fonksiyonunu (dizayn, üretim, promosyon, fiziksel dağıtım, satış sonrası hizmetler) sistematik bir şekilde inceleyerek birim maliyetlerin hedef maliyet düzeyine indirilmesi.

Kısacası hedef maliyet belirlenirken; söz konusu maliyet kısımlara ayrılır ve maliyeti düşürmek için bilimsel prensipler ve ileri teknolojiler kullanılır. Bilimsel prensipler içinde ise; maliyet hayat döngüsünde yer alan ürün geliştirme, dizayn, üretim,

<sup>12</sup> Cudi Tuncer GÜRSOY, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Lebib Yalkın Ya., İstanbul, 1997, s. 482.

dağıtım, satış, kullanım ve atıl kalma maliyetleri de dikkate alınır. Bu yöntemde işletmenin ihtiyaç duyduğu hedef maliyetlere ulaşabilmesi için ürün geliştirme ve dizayn faaliyetleri ön plana çıkmaktadır. Gerçekte hedef maliyetleme ürünün dizayn aşamasında başlamakta ve beş aşamada gerçekleştirilmektedir. Bunlar; planlama, kavram dizaynı, temel dizayn, detaylı dizayn ve üretime hazırlıktır. Hedef maliyet sisteminin işleyişinde bu aşamalardan birinde istenilen sonuçlara ulaşılamamışsa; bir geri besleme mekanizmasıyla maliyetlerin sürekli azaltılması için çeşitli aşamalardan geri dönüşler yapılabilmektedir.<sup>13</sup>

Sistemin, aşamalar itibarıyla, işleyişinde aşağıdaki hususlar gerçekleştirilmektedir.<sup>14</sup>

#### 4.2.1. Ürün Planlama

Bu adımda; ürünün misyonu ve içeriği öncelikli performans tanımları, dizayn programı ve dizayn ihtiyaçları için gerekli üretim ve pazarlama faaliyetleri, maliyet hedefi, satış fiyatı, satış hacmi ve ürünün kârlılık çalışmalarını içeren ve açıklayan bir tablo düzenlenir.

#### 4.2.2. Kavram Dizaynı

Bu aşamada; dizayn istekleri doğrultusunda oluşturulan yeni ürünün ulaşılabilir hedef maliyeti ve normal satış fiyatı ile temel kavramlar formüle edilmektedir. Bu aşama aşağıdaki hususları kapsar:

- Ana fonksiyon alanlarının formülasyonu,
- Hedef maliyetlerin üst düzey fonksiyon alanları ile ilişkilendirilmesi,
- Belirlenen hedef maliyete göre ürün temel kavramının (içeriğinin) dizayn edilmesi,
- Maliyet tahmininde bulunarak; hedef maliyetin, dizayn edilen ürünün temel içeriğine uyup uymadığının kesinleştirilmesi,
- Ürünle ilgili bir kârlılık çalışması.

#### 4.2.3. Temel Dizayn

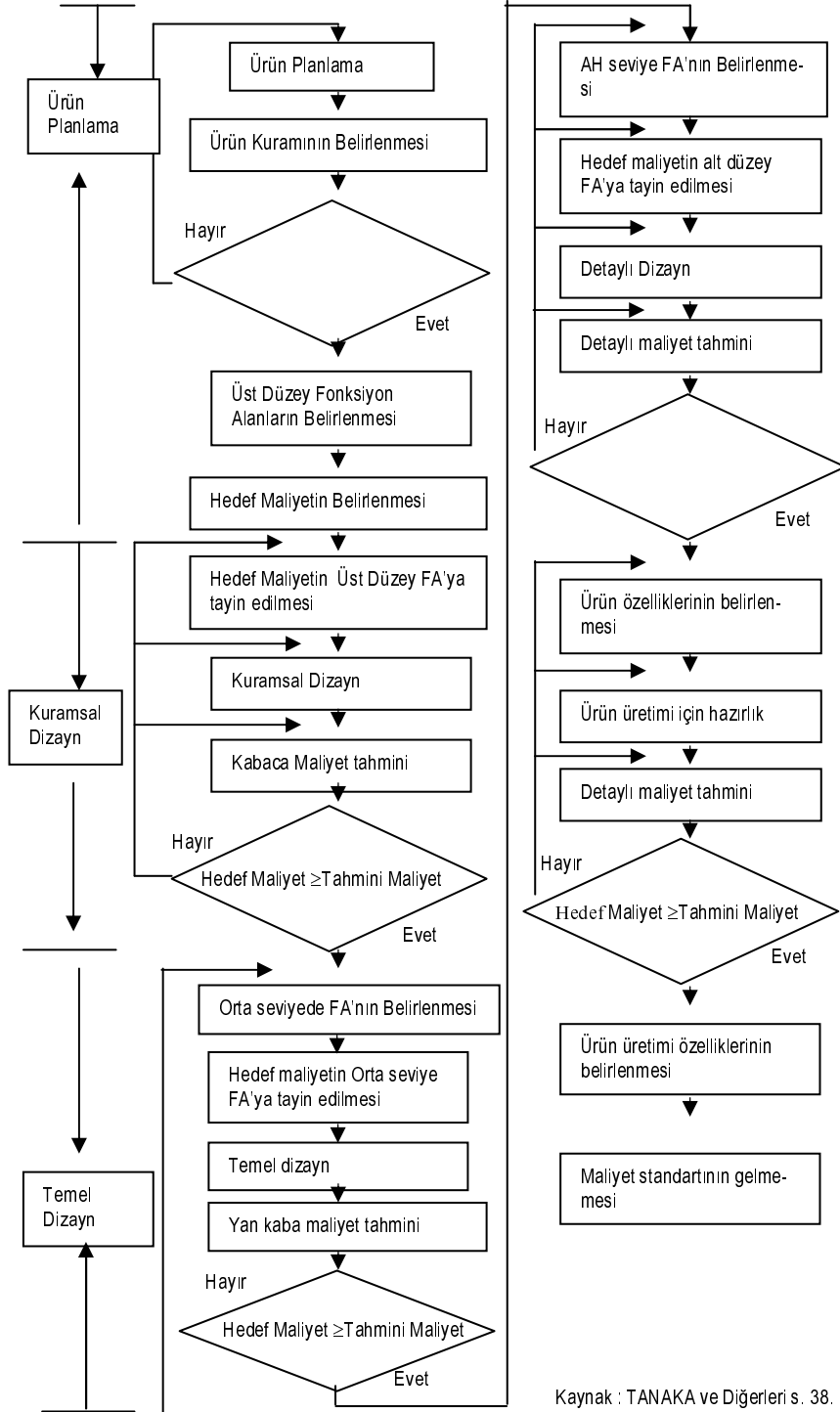
Bu aşamada hedef maliyeti temel alan ürünün genel planının oluşturulması üzerinde durulur. Bunlar:

- Hedef maliyetin üst ve orta fonksiyon alanları veya ana parçalar ilişkilendirilmesi,
- Hedef maliyet altında genel bir planın yapılması,
- Hedef maliyetle ürünün genel planının uyup, uymadığının kesinleştirilmesidir.

<sup>13</sup> SHIELDS-YOUNG, s. 49; ARTTO, s. 30; Fahir BİLGİNOĞLU, "Hedef Maliyetleme Yeni Bir Yönetim Aracı", *Yönetim Dergisi*, Y. 6, S. 21(Haziran 1995), s. 14.

<sup>14</sup> JOSEPH, s. 53.; TANAKA ve Diğerleri, s. 38.

Şekil 3 : Hedef Maliyetlemenin Genel Akış Şeması



Kaynak : TANAKA ve Diğerleri s. 38.

#### 4.2.4. Detaylı Dizayn

Bu aşamada; üçüncü aşamada belirtilen hedef maliyet ve genel plan çerçevesi esas alınarak ürünün üretim özellikleri tanzim edilir. Bunlar:

- Hedef maliyet altında dizaynın detaylarının tanzim edilmesi,
- Detaylı maliyet tahmini kullanılarak hedef maliyeti dizayn edilen ürünün üretim özelliklerine uygun olup olmadığının kesinleştirilmesidir.

#### 4.2.5. Üretime Hazırlık

Bu aşamada üretim sistemi ve çeşitlilikleri dizayn edilmekte ve hedef maliyete göre üretim süreçleri belirlenmektedir.

### 5. HEDEF MALİYETLEMENİN YARAR VE SAKINCALARI

İşletmelerin kâr planlamasında kullandığı geleneksel yöntem "maliyet artı" yöntemine göre verimliliklerinin artırılmasını sağlayan ve ürünlerin işlevselliğini geliştiren hedef maliyet sistemin bir takım yarar ve sakıncaları söz konusudur.

#### 5.1. Yararları

Hedef maliyetlemenin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletmede çalışan herkes için belirlenmiş bir maliyet indirme hedefi olması çalışan kişileri bu hedefe ulaşmaya zorlar.
- Hedef maliyet işletmenin bütün birimlerinin birlikte ulaşmaya çalıştıkları bir hedef olduğundan birimleri aynı hedef doğrultusunda birleştirmeye yardımcı olur.
- İşletme bütçesinin hazırlanmasında ve bununla ilgili hedeflere ulaşmada kolaylık sağlar.
- İşletme içinden ve dışından işletmeye mal ve hizmet sunanlar da maliyet indirimi konusunda baskı yaratarak tüketicinin lehine bir durum yaratır.
- Hedef maliyet uygun bir seviyede oluşturulduğunda çalışanları motive eder.
- Tüketicilerin sistemde aktif bir rolü vardır.
- Uygun bir hedef maliyet sistemi bir rekabet aracı olarak kullanılabilir.

#### 5.2. Sakıncaları

Hedef maliyetlemenin sakıncaları ise aşağıdaki gibidir:

- Ulaşılmak istenen hedef çok zorsa veya çok kolaysa; çalışanların motivasyonu bozulur.
- Hedef maliyetler zamanında realize edilmediğinde para ve zaman kaybına neden olabilir.
- İşletmelerin hedef fiyatla çalışması ürün tasarımı ve dizaynını kısıtlar.
- Ürünlerin gelişim aşamasında fiyat düşürme için yapılan uygulamalar esnasında geçen zaman yüzünden ürünün pazara geç girmesini sağlar; bu da ürünün pazarlama ve dağıtım aşamasında para kaybına sebep olur.

## SONUÇ

Pazarlama, mühendislik, satın alma ve üretim arasında hayati iletişim sağlayan bir teknikler bütünü olan hedef maliyetleme fiyat, kâr ve maliyet faktörlerini ve mamulün tasarım aşamasından tüketiciye kadar olan yaşamı boyunca oluşan tüm değerler zincirini içine almaktadır. Oluşturulan hedef maliyet sistemi ise maliyetin azaltılması yönünde hem ürünün yapısını hem de işletmeye mal ve hizmet arz edenleri etkilemektedir.

Diğer taraftan işletmelerin hizmet verdikleri müşterinin türü, pazarlama ve müşteri analizlerinin hedef maliyet prosedürüne katılım derecesini etkilemektedir.

Hedef maliyetleme bir maliyet yönetim aracı olarak Japonların önde gelen üretim işletmeleri tarafından çok etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Japonlar hedef maliyetlemede Amerikalılar gibi kısa vadeli kâr amacından ziyade uzun vadeli pazar payını artırma amacını gütmektedirler. Pazar payının sürdürülmesini sağlayan düşük fiyat ve ürünün pazarda lider olması olgusu işletmelerin hedef maliyetleme yoluyla düşük maliyetli ürünler üretmeleri ile mümkün olmaktadır.

Özellikle yüksek teknolojiye dayanarak üretim yapan otomotiv, bilgisayar elektronik sektöründeki işletmeler maliyet bilgisi ihtiyacını geleneksel maliyet muhasebesi sistemi karşılayamamaktadır. Söz konusu özellikteki işletmelerin ürünleri hızlı bir teknolojik gelişme baskısı, çok yüksek geliştirme maliyetleri ve düşen fiyatlarla piyasada rekabet etmektedir. Bu ise geleneksel maliyet muhasebesinin birim maliyet verileri ve standart maliyetleme yoluyla hesaplanan maliyetlerin yönetim kararlarında yetersiz olmasına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle günümüzde hedef maliyetleme diye anılan bu yeni yaklaşım ortaya konmuş bulunmaktadır.

Ülkemiz işletmeleri de özellikle uluslararası piyasalarda birçok malda yoğun bir rekabete maruz kalmaktadır. Söz konusu rekabet koşulları altında bir çok işletme için geçerli olan soru "Maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?" sorusu değil; "Ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr edebilmem için maliyetim ne olmalıdır?" sorusudur.

Sonuç olarak küresel krizden etkilenmesi arzulanmayan işletmelerimizin de maliyet yönetiminde, faaliyet tabanlı maliyetleme, mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme, tam maliyetleme, standart maliyetleme gibi yöntemlerin yanında hedef maliyetlemeyi de realize etmeleri, onların daha isabetli kararlar vermelerini sağlayacak ve rakip işletmeler karşısındaki pozisyonlarını güçlendirecektir.

#### KAYNAKÇA

1. ARTTO Karlos A., "Life Cycle Cost Concepts and Methodologies", **Journal of Cost Management**, Vol. 8. No. 3(Fall 1994).
2. BAYOU Mohamed E.-REİNSTEİN Alan, "Target Costing for Cost-Plus Pricing, Companies", **Journal Of Cost Management**, Vol. 11, No. 5(September/October 1997).
3. BİLGİNOĞLU Fahir, "Hedef Maliyetleme Yeni Bir Yönetim Aracı", **Yönetim**, Y. 6, S. 21(Haziran 1995).
4. BURSAL Nasuhi-ERCAN Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Ya. No. 888.
5. CURTİS Carey C., **Target Costing**, Chicago Irwin, USA, 1997.
6. DURRY Collin, **Management and Cost Accounting**, Tomson Sussines Press Compang, Boston, USA, 1996.
7. GÜRSOY Cudi Tuncer, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Ya., İstanbul, 1997.
8. HANSEN R. Don-M.Maryanne MOWEN, **Cost Management Accounting and Control**, South-Qestern College Publishing, Ohio, 1995.
9. HORNGREN Charles T.-FOSTER George Datar Srikant, **Cost Accounting, A Managareilal Emphasis**, Englewood Cliss, Prentice Hall, New Jersey, 1994.
10. John Yee LEE, **Use Target Costing to improve your bottom eine**, <http://Luca.Com/Cpjournal/old/14979931.htm>.24.12.1998.
11. KATO Yufaka-BOER G.-CHOW W., "Costing: An Integrated Management Process", **Journal of Cost Management**, (Spring 1995).
12. OSEPH Fisher, "Implementing Target Costing", **Journal of Cost Management**, Vol. 9, No. 2(Summer 1995).
13. SHIELDS M.D.-YOUNG S.M., "Managing Product Life Eycle Costs", **Journal of Cost Management**, (Fall. 1991).
14. TANAKA Masayasu ve Diğerleri, **Contemporary Cost Management**, Chapman end Hall, USA, 1996.
15. USLU M.Selçuk, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 1991.